

LA ÚLTIMA REFORMA DEL ARTÍCULO 7 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE Y SUS REPERCUSIONES PARA LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: ESPECIAL MENCIÓN AL CASO DE LA REPÚBLICA FEDERAL DE BRASIL

DIREITO FINANCEIRO

Rodolfo Rubén Salassa Boix

RESUMO

Actualmente contamos con dos modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional: el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Son las dos guías internacionales más importantes que siguen, en mayor o en menor medida, los Estados a la hora de suscribir sus convenios de doble imposición. Estos modelos de convenios no definen cómo se han de gravar la renta y el patrimonio sino que se limitan a distribuir la potestad tributaria de los Estados contratantes para neutralizar los efectos perjudiciales de la doble imposición internacional. Si bien es cierto que el contenido de estos modelos es una mera guía para los Estados (no tiene carácter vinculante), sus disposiciones también son normalmente adoptadas en los Convenios de Doble Imposición, así que cualquier modificación en su contenido puede llegar a repercutir en los Convenios bilaterales que suscriban los Estados. Entre las diferentes rentas que regulan los modelos de convenios y convenios bilaterales encontramos los beneficios empresariales (art. 7), cuyo tratamiento se modificó en el Modelo de Convenio de la OCDE a finales de 2010 y cuyas repercusiones pretendemos analizar en los próximos puntos. En términos más precisos, el presente trabajo persigue dos grandes objetivos: por un lado, nos dedicaremos a desarrollar el tratamiento fiscal que el actual Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico le dispensa a los beneficios empresariales y, por el otro, determinaremos las posibles repercusiones que la nueva redacción puede acarrear a los Convenios de Doble Imposición suscritos por la República Federal de Brasil. Concretamente, el 22 de julio de 2010 se publicaron las actualizaciones definitivas del Modelo de Convenio de la OCDE 2010 y, finalmente, el 13 de septiembre de 2010 se hizo pública la versión consolidada y definitiva del nuevo Modelo. Si bien es cierto que el único artículo que se reformó fue el número 7, referido a los beneficios empresariales, ésta no fue la única modificación del nuevo Modelo, ya que también se revisaron los comentarios de gran parte del articulado. Históricamente, dentro del binomio “países desarrollados” y “países en vías de desarrollo”, la República Federal de Brasil puede considerarse como un país “en vías de desarrollo”, en consecuencia, estaría teóricamente más arropado por el Modelo de la ONU. No obstante ello, si comparamos las disposiciones del Modelo de la OCDE y de la ONU, podemos decir que los CDI suscritos por la República Federal de Brasil se basan en el texto del artículo 7 del primero de ellos (sin tener en cuenta su última versión de 2010). A partir de ello, podemos ver que el Modelo de Convenio de la OCDE ejerce una importante influencia en los convenios bilaterales suscritos por la República Federal de Brasil. De manera que esta nueva reforma del artículo 7 del Modelo de la OCDE 2010 no resulta indiferente para dicho país y ni para su red de convenios.

Palavras- chave: *Doble imposición internacional; Modelo de convenio de la OCDE 2010; Beneficios empresariales; Planificación tributaria internacional.*

THE LAST AMENDMENT OF ARTICLE 7 OF OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS IMPLICATIONS FOR DOUBLE TAXATION CONVENTIONS: SPECIAL MENTION OF THE FEDERAL REPUBLIC OF BRAZIL CASE

ABSTRACT

We currently have two models of international conventions to avoid double taxation: the United Nations Model Tax Convention and the Organization for Economic Co-operation Development Model Tax Convention. These models are the most important international guidelines that follow States at the time of signing their double taxation conventions. These convention models do not define how to tax income and capital but the distribution of fiscal power of the Contracting States to neutralize the harmful effects of international double taxation. While the content of these convention models is a guide for States (not binding), its provisions are also usually taken in the double taxation conventions, so any change in its content may have repercussions on the bilateral subscribing States. Business profits (art. 7) are among the different that regulate the models conventions and the double

taxation conventions, whose treatment was changed in the OECD Model Tax Convention in late 2010 and whose impact we analyze in the next points. More precisely, this paper has two main objectives: firstly, we will work to develop the current tax treatment of business profits in the OECD Model Tax Convention; and secondly, we will determine the potential impact that the new wording may lead to the Double Taxation Conventions signed by the Federal Republic of Brazil. Specifically, on July 22, 2010 were published the final update of the OECD Model Tax Convention 2010 and, finally, on September 13, 2010 was published the consolidated version of the new Model. Whilst Article 7 was the only one reformed (business profits) this was not the only modification of the new Model, and also reviewed the comments of most of the articles. Historically, within the binomial “developed countries” and “developing countries”, the Federal Republic of Brazil can be considered as a “developing country”, therefore would be theoretically more protected by the UN Model Tax Convention. Nevertheless, if we compare the provisions of the OECD Model Tax Convention and the UN Model Tax Convention we can say that Double Taxation Conventions signed by the Federal Republic of Brazil are based on the wording of Article 7 of the first one (without regard to its latest version of 2010). From this we can see that the OECD Model Tax Convention has an important influence on the bilateral convention concluded by the Federal Republic of Brazil. So this new amendment to its Article 7 is not indifferent to that country and for its network of double tax conventions.

Keywords: International double taxation; Convention model OCDE 2010; Profits; International tax planning.

SUMÁRIO

1. Introducción. 2. Contextualización de la reforma del artículo 7 MCOCDE 2010 (beneficios empresariales). 3. Distribución de la potestad tributaria. 4. Imputación de la renta a los establecimientos permanentes. 4.1. MCOCDE 2008. 4.2. MCOCDE 2010. 5. Determinación de las utilidades de los establecimientos permanentes. 5.1. MCOCDE 2008. 5.2. MCOCDE 2010. 6. Gastos deducibles y método para evitar la doble imposición. 7. Consideraciones finales. 8. Bibliografía.

1. Introducción

El presente trabajo persigue dos grandes objetivos: por un lado, nos dedicaremos a desarrollar el tratamiento fiscal que el actual Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) le dispensa a los beneficios empresariales y, por el otro, determinaremos las posibles repercusiones que la nueva redacción puede acarrear para los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por la República Federal de Brasil.

Hoy en día contamos con dos grandes modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional: el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (MCONU) y el MCOCDE. Éstos son, en definitiva, las dos guías internacionales más importantes que siguen, en mayor o en menor medida, los Estados a la hora de suscribir sus CDI.

El MCOCDE es un documento elaborado por los Estados más desarrollados en la segunda mitad del siglo pasado ante el constante incremento de las transacciones internacionales susceptibles de tributación. Su finalidad era alcanzar una coordinación a nivel mundial que les permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia internacional.

Por su parte, el MCONU nació en 1980 en el seno de la Organización de las Naciones Unidas para equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están vías de desarrollo, ya que aquéllos, aprovechándose de su poderío económico, venían imponiendo sus condiciones como países exportadores de capital y tecnología. Es por ello que, a diferencia del MCONU, el MCOCDE siempre intentará que las rentas sean sometidas a tributación en el país de la residencia y no en el de la fuente. Esta circunstancia hace que el MCOCDE normalmente vaya un paso más adelante que el MCONU y que sea el primero en regular las distintas cuestiones de doble imposición internacional. A continuación, el MCONU se dedica a ejercer su función de contrapeso para que los CDI sean más equilibrados, más allá del poderío económico de los Estados firmantes.

Estos modelos de convenios no definen cómo se han de gravar la renta y el patrimonio sino que se limitan a distribuir la potestad tributaria de los Estados contratantes a los efectos de neutralizar los efectos perjudiciales de la doble imposición internacional. Si bien es cierto que el contenido de estos modelos es una mera guía para los Estados (no tiene carácter vinculante), también es verdad que sus disposiciones son normalmente adoptadas en los

CDI, así que cualquier modificación en su contenido puede llegar a repercutir en los CDI que suscriban los Estados.

Entre las diferentes rentas que se encuentran reguladas en los modelos de convenios y acuerdos bilaterales encontramos los beneficios empresariales (art. 7), cuyo tratamiento se modificó en el MCOCDE a finales de 2010 y cuyas repercusiones pretendemos analizar en los próximos puntos. Para ello, estructuramos el trabajo de la siguiente manera: en primer lugar, se verán los antecedentes y contexto de la mencionada reforma; en segundo lugar, se estudiará la regla de distribución de la potestad tributaria en el MCOCDE; en tercer lugar, se realizará un estudio comparativo de la imputación de la renta a los establecimientos permanentes; en cuarto lugar, se analizará la manera de determinar las utilidades de dichos establecimientos a la luz de ambas versiones del Modelo; en quinto lugar, se cotejarán las nuevas pautas del artículo en relación a los gastos deducibles y a la doble imposición; en sexto y último lugar, se expondrán las consideraciones finales derivadas del trabajo.

2. Contextualización de la reforma del artículo 7 MCOCDE 2010 (beneficios empresariales)

El artículo 7 del MCOCDE no ha permanecido inerte con el paso del tiempo sino que, por el contrario, fue objeto de diversas interpretaciones y modificaciones por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El criterio fijado para determinar las utilidades imputables a los establecimientos permanentes (1977) generaba mucha incertidumbre a la hora de su aplicación. Ello provocó que en 1993 el Comité publicara el Proyecto de atribución de utilidades los establecimientos permanentes.

Varios años más tarde, fue configurado un nuevo Proyecto de atribución de utilidades a los establecimientos permanentes (2008). En el documento se plasmó el principio de *separate entity approach*, por medio del cual se consideraba al establecimiento permanente como si fuera una entidad separada e independiente de su casa matriz¹⁴⁵[1].

Pero no del todo conforme con los resultados del Proyecto de 2008, al año siguiente se propuso un nuevo texto para el Artículo 7. La modificación más significativa consistió en reemplazar el 3º párrafo del artículo, para establecer un mecanismo de ajuste de los ingresos (deducciones) imputables a un establecimiento permanente, considerando a éste como una entidad separada e independiente (*arm's length*). Se trata de una disposición muy similar a la del artículo 9.2 del propio MCOCDE.

Pero el artículo 7 no fue la única modificación del nuevo Modelo, ya que también se revisaron los comentarios de gran parte del articulado. El 21 de mayo de 2010, el Comité publicó el borrador¹⁴⁶[2] con las actualizaciones del MCOCDE 2010 que contenía las reformas de los artículos y comentarios del modelo de 2008.

El 22 de julio de 2010 se publicaron las actualizaciones definitivas del MCOCDE 2010¹⁴⁷[3]. Y finalmente, el 13 de septiembre de 2010 se hizo pública la versión consolidada y definitiva del nuevo MCOCDE 2010.

Estas modificaciones se realizaron mediante un proceso gradual que se llevó a cabo mediante dos etapas bien diferenciadas:

- Primera etapa: modificación de los comentarios del artículo 7 del MCOCDE 2005 (fue la versión de 2008). Se forjaron interpretaciones que irían abriendo paso a la nueva redacción e interpretación del artículo 7, aunque sin contradecir las versiones del modelo previas a estas incorporaciones;
- Segunda etapa: revisión y actualización del artículo 7 del MCOCDE 2008 y sus comentarios (última versión), para concluir la nueva interpretación del artículo.

Además de determinar los alcances generales de esta reforma también nos interesa analizar las posibles implicancias que la nueva versión puede acarrear para la República Federal de Brasil.

Históricamente, dentro del binomio “países desarrollados” y “países en vías de desarrollo”, la República Federal de Brasil puede considerarse como un país “en vías de desarrollo” (aunque actualmente le quede mejor el

calificativo de “emergente”), en consecuencia, estaría (o debería estar) teóricamente más arropado por el Modelo de la ONU. No obstante ello, si comparamos las disposiciones del Modelo de la OCDE y de la ONU, podemos decir que los CDI suscritos por la República Federal de Brasil se basan en el texto del artículo 7 del MCOCDE (sin tener en cuenta su última versión de 2010).

Las únicas excepciones a esta regla estarían dadas por los CDI firmados con México y Ucrania, ambos del año 2006, que a la hora de regular los gastos deducibles (art. 7.3) toman como referencia el artículo 7.3 del MCONU. En la primera parte del artículo de los CDI, se establece que:

“en el cálculo de los beneficios empresariales de un establecimiento permanente podrán ser deducidos los gastos incurridos para la consecución de los objetivos del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y gastos administrativos en general”.

Hasta aquí la versión es idéntica en los dos modelos de convenio y en todos los CDI suscritos por la República Federal de Brasil, así que no hay mayores inconvenientes; el acercamiento al modelo de la ONU por parte de estos dos Convenios viene a continuación, cuando se aclara lo siguiente:

“Sin embargo, tales deducciones no serán permitidas en relación a los montos, si los hubiere, pagados (que no sean reembolso de gastos efectivos) por el establecimiento permanente a la empresa o a cualquiera de sus otras oficinas, en concepto de “royalties”, derechos u otros pagos semejantes por el uso de patentes u otros derechos” (CDI con Ucrania);

“Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, si se da el caso, el establecimiento permanente (que no sean los efectuados como reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o cualquier otra de sus filiales, a título de “royalties”, honorarios o pagos análogos como contraprestación de los derechos a utilizar patentes u otros derechos, a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones realizadas o, excepto en el caso de un banco, a título de intereses sobre préstamos concedidos al establecimiento permanente” (CDI con México).

Dejando de lado los Acuerdos recién mencionados (México y Ucrania), en el resto de los convenios se repite una misma fórmula que, como adelantamos, se basa casi íntegramente en el artículo 7 del MCOCDE148[4]. No obstante, a diferencia del Modelo que tiene siete puntos, el artículo 7 de los Convenios brasileños contempla sólo cinco puntos excluyendo el punto 4 y 6 del artículo 7 del modelo de la OCDE149[5]. Esta regla se quiebra únicamente en los CDI suscritos con China, Japón150[6] y Portugal, en donde la norma es casi idéntica a la del MCOCDE.

A partir de este breve repaso por los 29 CDI suscritos por la República Federal de Brasil, podemos ver que el MCOCDE ejerce una importante influencia en su normativa convencional en relación a los beneficios empresariales. Con lo cual, esta nueva reforma del artículo 7 del Modelo de la OCDE 2010 no resulta indiferente para dicho país y ni para su red de convenios.

3. Distribución de la potestad tributaria

Los beneficios empresariales son regulados por el artículo 7 de los modelos de convenio. El punto 1 de este artículo, en su primera parte, define en qué medida el Estado del establecimiento permanente puede gravar los beneficios empresariales obtenidos por una empresa no residente que opera a través de un establecimiento permanente fijado en su territorio.

Las utilidades percibidas en un Estado Contratante sólo pueden gravarse en ese Estado, a menos que aquéllas se obtengan en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente radicado en este último151[7]. Ésta es la regla general de distribución tributaria con la que coinciden ambos modelos de convenio, las últimas dos versiones del MCOCDE (2008 y 2010) y la mayoría de los CDI.

Cuando las rentas se obtienen con la intervención de un establecimiento permanente la competencia tributaria no es exclusiva de un solo Estado sino compartida, de manera que pueden llegar a producirse casos de doble

imposición. Para neutralizar estos efectos¹⁵²[8], lógicamente indeseados, habrá que recurrir al artículo 23 de los modelos de convenio¹⁵³[9].

El fundamento de esta norma gira en torno a la idea internacionalmente aceptada de que una empresa residente en un Estado contratante, que realiza actividades empresariales en otro Estado, no participa de forma relevante en la vida económica de este último sino opera en su territorio a través de un establecimiento permanente¹⁵⁴[10].

Vale la pena señalar que la redacción dota de subsidiariedad a la aplicación del mencionado artículo, ya que la regla general se aplica siempre y cuando las rentas no sean subsumibles dentro de alguno de los otros supuestos que de los Modelos¹⁵⁵[11]. Este precepto es el que otorga sustantividad a los demás artículos que regulan las actividades empresariales (dividendos, intereses, regalías, entre otros)¹⁵⁶[12].

4. Imputación de la renta a los establecimientos permanentes

4.1. MCOCDE 2008

La imputación de las rentas al establecimiento permanente estaba dispuesta en la segunda parte del artículo 7.1 del MCOCDE 2008. El Modelo establecía que el Estado del establecimiento permanente sólo podía gravar las utilidades que sean imputables a dicho establecimiento.

No obstante, algunos países defienden que cuando una empresa extranjera instala un establecimiento permanente en su territorio, la propia empresa entra en el ámbito de su jurisdicción fiscal. Con lo cual, se podrían gravar todas las utilidades que la empresa obtenga en su territorio, tanto si proceden del establecimiento como de otras actividades realizadas en el mismo (*vis expansiva*)¹⁵⁷[13].

Pero del tenor literal del antiguo artículo 7, y de sus propios comentarios, se desprendía la adopción del criterio contrario por parte del Modelo. Tal es así que para gravar los beneficios que una empresa foránea percibía en un país determinado se debían considerar separadamente las diversas fuentes de las utilidades que la empresa obtenía en su territorio y aplicar, a cada una de esas fuentes, el criterio del establecimiento permanente¹⁵⁸[14].

Esta es una de las cuestiones en las que el MCONU se aparta del MCOCDE. A diferencia del caso anterior, en el Modelo de la ONU (cuya versión permanece intacta) la tributación del Estado de la fuente se extiende más allá del principio de imputación funcional de rentas económicamente conectadas con la actividad del establecimiento permanente.

Para el MCONU resultan imputables al establecimiento no sólo las utilidades derivadas de la actividad económica desarrollada por el mismo sino también todas aquellas provenientes de operaciones directas realizadas por su casa central en el territorio donde se encuentre el establecimiento permanente¹⁵⁹[15]. Para ello es necesario que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

- a) ventas de bienes idénticos o similares a los vendidos por medio del establecimiento permanente;
- b) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a las del establecimiento permanente.

Por otra parte, el MCONU nada dice en relación a la imputación de beneficios a un establecimiento permanente por el solo hecho de adquirir bienes para la empresa. De manera que, en principio, se tomarán como beneficios

empresariales, salvo que, por medio de negociaciones bilaterales, se estipule lo contrario¹⁶⁰[16]. Amén de ello, los comentarios de este Modelo aclaran que el principio de fuerza de atracción no se aplicará cuando la empresa pueda demostrar que las ventas y actividades económicas fueron realizadas por motivos diferentes a la obtención de los beneficios del convenio¹⁶¹[17].

4.2. MCOCDE 2010

La versión 2010 del MCOCDE altera considerablemente la redacción del artículo 7, aunque no modifica la sustancia de la regla inicial que vimos en el punto 2. De tal manera que, a menos que una empresa de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado, los rendimientos producidos por aquélla no pueden ser gravados por este último Estado. Este precepto no afecta la aplicación de otros artículos del Modelo en los que se fijan reglas especiales para determinadas categorías de rentas o para determinados ingresos que también constituyen utilidades empresariales¹⁶²[18].

El texto del artículo 7.1 se altera en la segunda parte cuando dice que “si la empresa realiza su actividad de dicha manera”, es decir, por medio de un establecimiento permanente, “los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado”¹⁶³[19].

Podemos ver que el artículo ya no dice expresamente que el Estado de la fuente sólo podrá gravar las rentas imputables al establecimiento permanente. De todas formas, a pesar de esta omisión, la esencia de aquella disposición permanece intacta ya que los comentarios del 1º párrafo del nuevo Modelo son idénticos a la versión anterior¹⁶⁴[20].

En virtud de lo expuesto, el derecho de los Estados Contratantes para gravar la renta de establecimientos permanentes situados en su territorio no se extiende a los beneficios que obtenga la casa central sin la mediación del dicho establecimiento¹⁶⁵[21].

5. Determinación de las utilidades de los establecimientos permanentes

5.1. MCOCDE 2008

La determinación de las utilidades del Modelo anterior estaba desarrollada en el punto 2 y 3 de su artículo 7. El primero establecía que las utilidades imputables al establecimiento permanente eran las que este hubieran obtenido si, en lugar de tratar con su sede central, lo hubiese hecho con una empresa totalmente independiente y en condiciones y precios normales de mercado. De forma que la atribución de beneficios al establecimiento descansaba sobre el principio de empresa separada e independiente¹⁶⁶[22].

Hasta la modificación del año 2010, este apartado no presentaba mayores diferencias respecto al MCONU. Aunque los comentarios de este último sí que hacen referencia a la atribución de utilidades a establecimientos en los casos de *turnkey contracts* (llave en mano).

Por su parte, el artículo 7.3 del MCOCDE 2008 permitía la deducción de los gastos realizados para los fines de los establecimientos permanentes, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración para dichos fines, tanto si se realizaban en el Estado en que se encuentra el establecimiento como en otro sitio.

La primera parte del artículo 7.3 del MCONU era idéntica a la de su homólogo de la OCDE 2008. No obstante, la segunda parte de aquél aclara que no serán deducibles los pagos que establecimiento permanente efectúe a la casa central a título de cánones, honorarios o pagos análogos. De todas maneras, estas diferencias no eran

eminentemente sustantivas, ya que el precepto agregado en el MCONU se introdujo para clarificar la aplicación de ciertos gastos del establecimiento permanente. Se trata simplemente de párrafos recogidos de los propios comentarios del MCOCDE 2008167[23].

Volviendo al artículo 7.3 del MCOCDE 2008, lo que la norma buscaba era aclarar (no contradecir) el principio general del 2º párrafo. Este tercer apartado indicaba que al calcularse las utilidades del establecimiento permanente era posible deducir determinados gastos, mientras que el apartado 2 establecía la manera en que debían determinarse las utilidades determinadas con arreglo a aquél apartado168[24]. En virtud de ello, podemos decir que el apartado 3 fijaba los gastos que podían deducirse y el apartado 2 establecía los parámetros que debían orientar dicha deducción169[25].

Tal y como expresaban los comentarios del MCOCDE 2008, las utilidades determinadas de esta forma normalmente coincidían con las obtenidas por aplicación de las reglas habituales de la buena práctica contable170[26]. De esta manera, las autoridades fiscales debían partir de la contabilidad (separada) del establecimiento permanente para determinar la atribución de beneficios o llevar a cabo un ajuste de ellos171[27].

En caso que fuera necesario realizar ajustes, se habían de sustituir los valores facturados por los precios de mercado ordinarios para los productos idénticos o semejantes, suministrados en las mismas o similares condiciones.

Como hemos adelantado, el anterior artículo 7.3 giraba en torno a la delimitación de los gastos deducibles y vino a completar el artículo 7.2. Su finalidad era garantizar que los emolumentos derivados de la actividad del establecimiento permanente no fueran rechazados porque:

- el gasto había sido desembolsado fuera del territorio del Estado donde se encontraba el establecimiento permanente; o
- porque el gasto no tenía como única finalidad atender las necesidades generadas la actividad del establecimiento permanente.

A partir de los comentarios del Modelo, el establecimiento permanente podría deducir dichos gastos pero sin incluir el margen de beneficios172[28], que sí se incluyó para la casa central173[29].

Finalmente, queremos destacar el contenido del 5º párrafo del MCOCDE, en el cual se establecía lo siguiente:

“5. No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.”

A decir verdad, este apartado parecía bastante similar al artículo 5.4.d), en el cual se excluyen las oficinas de compras de la categoría de establecimiento permanente. Pero es importante aclarar que el artículo 7.5 no se refería a las organizaciones establecidas únicamente para realizar compras, ya que tales oficinas no eran establecimientos permanentes y por lo tanto no se le aplicaba este artículo.

El párrafo 5 hacía mención a los establecimientos que, además de realizar otras actividades empresariales, efectuaban compras para su sede central. En tal caso, las utilidades de dicho establecimiento no debían incrementarse en un importe estimado al de las utilidades de la actividad compradora174[30].

Por su parte, el MCONU no contiene ningún precepto en tal sentido. El Grupo de Expertos de la ONU entiende que son muy pocos los casos que en la práctica entran en dicha cláusula. Por tal razón, no ven necesario su

incorporación en el Modelo de la ONU¹⁷⁵[31]. Personalmente no coincidimos con esta última apreciación, ya que la poca proliferación de casos (cuestión también dudosa), por sí sola, no puede justificar la falta de adopción de una medida cuya aplicación (o no) puede acarrear importantes consecuencias fiscales¹⁷⁶[32].

De todas maneras, como veremos en el punto siguiente, el criterio del MCOCDE 2008 ha sido puesto en tela de juicio por la OCDE, y así lo ha hecho saber en la última versión de su Modelo.

5.2. MCOCDE 2010

La determinación de los beneficios del establecimiento permanente está regulada en el párrafo 2 y 3 del nuevo artículo 7, aunque la regla fundamental se encuentra en el primero de ellos.

El nuevo artículo 7.2 dice lo siguiente:

“2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa”¹⁷⁷[33].

A partir de este artículo, las actividades del establecimiento permanente se identificarán a través de un análisis funcional, que consiste en suponer que el establecimiento es una empresa separada e independiente, capaz de llevar a cabo funciones; de poseer y utilizar activos; de asumir riesgos y celebrar transacciones con otras empresas, relacionadas y no relacionadas, así como la empresa de la cual forma parte¹⁷⁸[34]. De manera que en esta nueva versión es primordial tener en consideración:

- las funciones realizadas;
- los activos utilizados; y,
- los riesgos asumidos por las partes.

Esta nueva disposición intenta ser más específica sobre los elementos a tener en cuenta para aplicar el principio de empresa separada e independiente. De todas maneras, se trata de consideraciones bastante amplias cuya determinación dependerá de cada caso en particular.

Cuando se habla de “riesgos”, por ejemplo, nos preguntamos a qué riesgos se refiere concretamente el artículo. En principio está claro que toda actividad comercial conlleva una serie de riesgos, con lo cual queda abierta la posibilidad de determinar los riesgos que se tomen en cuenta a la hora de aplicar el mencionado principio.

Por otra parte, según la norma en análisis, la determinación de las rentas implica el cálculo de los beneficios (o pérdidas) derivados de toda la actividad, incluyendo:

- las transacciones con partes independientes;
- las transacciones con partes relacionadas; y,
- los acuerdos con las otras partes de la empresa¹⁷⁹[35].

Tal y como expresan los comentarios del Modelo, la determinación de utilidades del establecimiento permanente del nuevo artículo consta de dos pasos bien diferenciados¹⁸⁰[36]. El primero consiste en realizar un

análisis fáctico-funcional que implica la:

- atribución al establecimiento los derechos y obligaciones derivadas de las operaciones con la casa matriz y/o otras partes del grupo;
- individualización de los activos económicamente poseídos y utilizados por el establecimiento;
- identificación de los riesgos inherentes a la función desarrollada, teniendo en cuenta la eventual transmisión de dichos riesgos o de su gestión a la casa central y/o a otras partes del grupo;
- determinación de otras funciones del establecimiento;
- atribución de fondos (capital libre y pasivo exigible) para determinar intereses deducibles por el establecimiento;
- identificación de la existencia y naturaleza de eventuales acuerdos con la casa matriz y/o las otras partes del grupo.

El segundo paso está dado por la aplicación de los lineamientos de la OCDE sobre precios de transferencia a los acuerdos entre el establecimiento permanente y las otras partes del grupo¹⁸¹[37]. Este proceso se realiza:

- con la comparación de las operaciones sujetas a los mencionados acuerdos y las operaciones no sujetas a condiciones particulares. Para ello se tendrán en cuenta las características de los bienes y servicios, las circunstancias económicas y estratégicas de negocio (factores directos), o los análisis funcionales y términos contractuales (analogía);
- con la aplicación por analogía de los métodos propuestos por la Guía OCDE sobre precios de transferencia para arribar a una compensación independiente de los acuerdos y condiciones espaciales pactadas.

Respecto a la comparación de versiones, hemos visto que el artículo 7 del Modelo 2008 utilizaba cinco párrafos para determinar las utilidades imputables al establecimiento permanente (párrafos 2, 3, 4, 5 y 6). Con la nueva redacción esta tarea sólo queda en manos del mencionado artículo 7.2 y sus comentarios.

El Modelo aclara que las condiciones para la deducción de los gastos deben ser determinadas por la normativa doméstica, aunque siempre sujeta a los preceptos del Modelo, en especial el artículo 24.3¹⁸²[38]. En aras de velar por el principio de no discriminación, esta última norma establece que los gastos realizados a los fines de un establecimiento permanente situado en un Estado Contratante, son deducibles bajo las mismas condiciones que los gastos efectuados a los fines de una empresa radicada en dicho Estado¹⁸³[39].

Finalmente destacar que, a diferencia de la versión anterior, ahora se atribuyen al establecimiento permanente las utilidades derivadas de la mera compra de bienes o mercancías para la empresa. Recordemos que el artículo 7.5 del modelo 2008 permitía excluir este tipo de rentas pero el Comité consideró que no era acorde al principio *arm's length* dejar fuera estos beneficios por el sólo hecho de que se trate de compras para la empresa¹⁸⁴[40].

Recordemos que el MCONU nunca tuvo una cláusula como ésta, no obstante, los fundamentos para no incluirla eran totalmente diferentes. Mientras que el Grupo de Expertos de la OCDE habla de un fiel reflejo del principio *arm's length*, el de la ONU menciona que su inclusión no se justifica tratarse de situaciones muy poco habituales en la práctica¹⁸⁵[41].

6. Gastos deducibles y método para evitar la doble imposición

A diferencia de su predecesor, el nuevo párrafo 3 del artículo 7 ya no habla de los gastos deducibles sino que incorpora un método de compensación y ajustes para evitar la doble imposición de las utilidades. Es un mecanismo muy similar al del artículo 9.2 del MCOCDE186[42].

La interpretación del artículo 7.2 puede generar diferencias entre los Estados Contratantes, es por ello el Modelo incorpora un mecanismo para resolver estas posibles discrepancias y eliminar así las eventuales situaciones de doble imposición. De esta manera, el artículo 7.3, en combinación con el 23, pretende asegurar que no se produzca una doble imputación sobre los beneficios atribuibles al establecimiento permanente187[43]. Concretamente, el párrafo 3 del nuevo artículo 7 dice lo siguiente:

“3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados Contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste”188[44].

Tal y como aclaran los comentarios, en principio no será necesario recurrir al párrafo 3. En efecto, la posibilidad de que se produzca una doble imposición no se producirá con demasiada frecuencia porque los contribuyentes determinarán la renta del establecimiento de la misma forma en cada Estado Contratante y con arreglo a los criterios del párrafo 2 (*arm's length*)189[45]. Al existir una absoluta coherencia, no sólo con el sistema utilizado en cada Estado sino también con los postulados convencionales, no será necesario realizar ningún tipo de ajuste.

El Modelo deja bien en claro que la nueva versión no pretende limitar en lo más mínimo los remedios legales de los contribuyentes para asegurar el cumplimiento de sus disposiciones190[46]. De manera que si el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente no sigue las pautas del artículo 7.2, el contribuyente podrá acudir a los remedios legales domésticos y a los acuerdos amistosos del artículo 25. Lo mismo ocurrirá si el otro Estado Contratante, en relación con el artículo 23, no calculase los beneficios según el párrafo 2.

Si es el contribuyente el que no determina las utilidades del establecimiento acorde al Modelo, cada Estado estará habilitado para realizar los ajustes necesarios en aras de cumplimentar el artículo 7.2. Al igual que ocurre con el artículo 9.2, el MCOCDE 2010 no especifica el método ni el plazo para realizar dichos ajustes.

A continuación ilustraremos la disposición de este párrafo con un ejemplo propuesto en los comentarios al Modelo 2010191[47]:

Comencemos el supuesto con la siguiente hipótesis: una empresa del Estado R (Estado de la residencia) ha transferido bienes a un establecimiento permanente situado en el Estado F (Estado de la fuente).

La documentación de la empresa refleja que para la determinación de los beneficios del establecimiento las partes acordaron un precio de 90. Supongamos que el Estado F acepta el precio establecido por el contribuyente pero el Estado R no lo considera ajustado al artículo 7.2 del MCOCDE y entiende que, en aplicación del principio de empresa separada e independiente, debió utilizarse un precio de 110.

Bajo estas circunstancias, el precio es diferente para ambos países, de manera que la cantidad de 20 puede ser sometida a doble tributación. Aquí se presentan dos posibles opciones:

- que el Estado F acepte que el ajuste realizado por el Estado R está de acuerdo con el párrafo 2, en cuyo caso el párrafo 3 solicitará al Estado F a que reajuste el tributo según el nuevo precio, es decir 110; o

- que el Estado F no esté de acuerdo el ajuste propuesto por el Estado R, y decida no realizar ningún tipo de reajuste. En dicho caso, la cuestión se resolverá con el procedimiento amistoso de resolución de conflictos del artículo 25.1 del MCOCDE.

7. Consideraciones finales

Las consideraciones finales del trabajo se pueden dividir en dos partes: por un lado, aquellas referidas al contenido del nuevo artículo 7 del MCOCDE y, por otro lado, aquellas relacionadas con las repercusiones de dicho artículo, en especial para los CDI suscritos por la República Federal de Brasil.

En cuanto al nuevo artículo 7 algunos autores sostienen que, en esencia, su contenido no ha variado demasiado sino que se trata de una modificación de carácter innovador que simplemente intentó revalidar la importancia y aplicación del principio de empresa separada e independiente respecto a los establecimientos permanentes¹⁹²[48]. No obstante, nosotros entendemos que si bien se puede discutir la relevancia de tales modificaciones para cada país en particular, la nueva versión del artículo 7 incorporó ciertos cambios, cuyas notas principales mencionamos a continuación:

a) Regla general de la distribución de competencias tributarias: se mantiene la misma regla general que venía consagrando del MCOCDE. De manera que los beneficios empresariales sólo podrán ser gravados por el Estado de la residencia a menos que se obtengan en otro Estado con la mediación de un establecimiento permanente.

b) Imputación de beneficios a los establecimientos permanentes: también se conserva el mismo criterio de atribución de utilidades a los establecimientos permanentes, aunque ya no de manera expresa sino que debemos recurrir a sus comentarios.

c) Principio de empresa separada e independiente (*arm's length principle*): este principio se mantiene intacto en la nueva versión, sólo que esta vez se aclara que, al analizar las operaciones realizadas en relación al establecimiento permanente, se han de tener en cuenta:

- las funciones efectuadas;
- los activos utilizados; y
- los riesgos asumidos por la casa central.

d) Deducción de gastos: el antiguo párrafo 3 permitía la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración. Los comentarios del nuevo Modelo señalan que la deducción de los gastos atañe a la normativa interna de cada Estado Contratante, aunque siempre respetando el principio de empresa separada e independiente (art. 7.2) y de no discriminación (art. 24.3).

e) Compra de bienes para la empresa: actualmente, y a diferencia del MCOCDE 2008, ya no es posible excluir de las utilidades del establecimiento aquéllas que se derivan de la mera compra de bienes para la empresa.

f) Doble imposición: el nuevo artículo 7, en su 3º párrafo, incorpora un mecanismo de ajuste fiscal para evitar la doble imposición internacional. De todas maneras, su regulación y resultados no varían mucho respecto al artículo 9.2 (idéntico a la versión anterior), con el cual se complementa.

En cuanto a las repercusiones que tales modificaciones implican para los Estados, especialmente la República Federal de Brasil, si bien es cierto que la nueva redacción no afecta el texto de los CDI vigentes hoy en día, seguramente lo hará de cara a los próximos convenios bilaterales y a las renovaciones de los ya existentes.

La República Federal de Brasil actualmente cuenta con 29 CDI (recordemos que el Convenio con Alemania ya no tiene efectos desde enero de 2006)¹⁹³[49], de los cuales la amplia mayoría sigue los lineamientos generales expuestos en el MCOCDE. De manera que en un futuro puede verse afectada la redacción del artículo 7 no sólo de

los futuros CDI que suscriba dicho país sino en las eventuales revisiones de los Convenios actuales¹⁹⁴[50]. No obstante, incluso para los CDI que se basen en el MCONU, este último Modelo, como suele ser habitual, no tardará en adoptar total o parcialmente la nueva redacción de su homólogo de la OCDE.

8. Bibliografía

- CACCIAPUOTI, E., “I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione: tra valore di mercato e costo storico”, in *Rassegna tributaria* Nº 1, di gennaio-febbraio 2010, p. 198 y ss.;
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Comentarios al artículo 7”, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y la jurisprudencia española)* (Coord.: JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA Y JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004;
- CALDERÓN CARRERO, J. M. Y CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Convenios Fiscales Internacionales”, Ed. CISS, Valencia, 2005;
- CASTAÑEDA RICCI, S. Y MUÑOZ GARCÍA, L. F., “Algunos comentarios en relación con la propuesta de modificación al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE, en cuanto a la forma de atribuir utilidades a un establecimiento”, PricewaterhouseCoopers México, 2010;
- CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), “Manual de fiscalidad internacional”, Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007;
- GARCÍA PRATS, F. A., “El establecimiento permanente”, Ed. Tecnos, Madrid, 1996;
- REOL JIMÉNEZ, T. Y VELAYOS JIMÉNEZ, F., “Utilidades empresariales con y sin establecimiento permanente” (Dir.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), en *Manual de fiscalidad internacional*, Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007;
- RUIZ GARCÍA, J. R. Y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Dir.), “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y la jurisprudencia española)”, Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004;
- SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), “Fiscalidad internacional”, 3ª Ed., Ed. CEF, Madrid, 2007;
- TONINO, H. and COOPER, J., “Princing a hypothetical”, *OECD Observer*, Nº 276-277, December 2009 – Enero 2010;
- VALENTE, P., “Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione: il Rapporto OCSE del 2010”, in *Il Fisco*, Nº 43 del 22 de novembre 2010, p. 1-7000;
- VALENTE, P., “Il Modello OCSE di Convenzioe contro le doppie imposizioni. La versione 2010”, in *Il Fisco*, Nº 33 del 13 de settembre 2010, p. 1-5333.

NOTAS

[1] CASTAÑEDA RICCI, S. y MUÑOZ GARCÍA, L. F., “Algunos comentarios en relación con la propuesta de modificación al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE, en cuanto a la forma de atribuir utilidades a un establecimiento”, PricewaterhouseCoopers México, 2010, p. 1.

[2] Draft contents of the 2010 update to the Model Tax Convention, 21th May 2010.

[3] The 2010 update to the Model Tax Convention, 22th July 2010.

[4] Se trata de los Convenios suscritos con: Argentina (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); Austria (aprobado mediante Decreto Legislativo 95/1975); Bélgica (aprobado mediante Decreto Legislativo 76/1972); Canadá (aprobado mediante Decreto Legislativo 28/1985); Chile (aprobado mediante Decreto Legislativo 331/2003); (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); Corea (aprobado mediante Decreto Legislativo 205/1991); Dinamarca (aprobado mediante Decreto Legislativo 90/1974); Ecuador (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); España (aprobado mediante Decreto Legislativo 62/1975); Filipinas (aprobado mediante Decreto Legislativo 198/1991); Finlandia (aprobado mediante Decreto Legislativo 35/1997); Francia (aprobado mediante Decreto Legislativo 87/1971); Hungría (aprobado mediante Decreto Legislativo 13/1990); India (aprobado mediante Decreto Legislativo 214/1991); Israel (aprobado mediante Decreto Legislativo 931/2005); Italia (aprobado mediante Decreto Legislativo 77/1979); Luxemburgo (aprobado mediante Decreto Legislativo 78/1979); Noruega (aprobado mediante Decreto Legislativo 50/1981); Países Bajos (aprobado mediante Decreto Legislativo 60/1990); Perú (aprobado mediante Decreto Legislativo 500/2009); República Checa (aprobado mediante Decreto Legislativo 11/1990); Sudáfrica (aprobado mediante el Decreto Legislativo 301/2006) y Suecia (aprobado mediante Decreto Legislativo 93/1975).

[5] Concretamente, estos puntos dicen lo siguiente: Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo (art. 7.4 MCOCDE). A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma (art. 7.6 MCOCDE).

[6] En el caso del Convenio con Japón, los beneficios empresariales están regulados en el artículo 5 y no en el 7, como en el resto de CDI suscritos por la República Federal de Brasil.

[7] Artículo 7.1, primera parte, del MCOCDE 2008 y del MCONU.

[8] “Nótese igualmente que el ejercicio de tal poder tributario por el Estado de la fuente genera la obligación de eliminar la doble imposición internacional sobre tales beneficios por parte del Estado de la residencia de la empresa, en tanto en cuanto este último Estado contribuya a la generación de tal fenómeno” (Calderón Carrero, J. M. y Carmona Fernández, N., “Convenios Fiscales Internacionales”, Ed. CISS, Valencia, 2005, p. 127).

[9] Este artículo será tratado en el capítulo siguiente al analizar el CDI hispano-argentino y el CDI hispano-italiano.

[10] Calderón Carrero, J. M., “Comentarios al artículo 7”, en Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y la jurisprudencia española) (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, p. 414.

[11] Artículo 7.7 del MCOCDE 2008 y 7.5 del MCONU.

[12] Reol Jiménez, T. y Velayos Jiménez, F., “Utilidades empresariales con y sin establecimiento permanente”, en Manual de fiscalidad internacional (Dir: Teodoro Cordón Ezquerro), Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 837.

[13] Párrafo 5 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2008.

[14] Párrafo 10 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2008. Los argumentos esgrimidos en contra de esta postura se basan principalmente en que esta norma podría favorecer y aumentar el número de prácticas elusivas. Con muy buen tino los comentarios del convenio señalan que la solución propuesta permite una administración simple y eficaz, y que una disposición en contrario podría interferir seriamente en los procesos empresariales del mundo moderno, en donde resulta muy común que las sociedades se dediquen a actividades muy diversas que operan de forma extensa en muchos países. Los comentarios concluyen diciendo que por más que la medida pueda favorecer los mecanismos de elusión fiscal, es mucho más importante por un lado,

promover la neutralidad fiscal; y evitar interferencias en la organización de los negocios y excesivos requerimientos de información a las empresas extranjeras, por el otro. En definitiva, ésta es la finalidad última del MCOCD E.

[15] Artículo 7.2, segunda parte, del MCONU.

[16] Calderón Carrero, J. M., ob. cit., p. 428.

[17] Párrafo 8 de los comentarios al artículo 7 del MCONU.

[18] Párrafo 10 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2010.

[19] Traducción tomada del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de Julio de 2010, adaptado por el Instituto de Estudios Fiscales de España. La versión original del artículo 7.1 del MCOCD E 2010 dice lo siguiente: “Profits of an Enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on a business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State”.

[20] Párrafo 10 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2008.

[21] Confr. Párrafos 12 y 17 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2010.

[22] El establecimiento permanente debe tributar como un centro de imputación de rentas similar al integrado por la formación de una empresa separada y residente que opera de forma independiente en relación con las operaciones que realice con personas vinculadas, incluyendo a su propia casa central (García Prats, F. A., “El establecimiento permanente”, Ed. Tecnos, Madrid, 1996, p. 308).

[23] Calderón Carrero, J. M., ob. cit., p. 467. No obstante, García Prats ya adelantaba que los comentarios del MCOCD E estaban siendo revisados por la OCDE con miras a la introducción de un nuevo artículo 7 en el nuevo Modelo 2010 (García Prats, F. A., op. cit., p. 119).

[24] Párrafo 28 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2008.

[25] Consultar Calderón Carrero, J. M., ob. cit., p. 453 y ss.

[26] Párrafo 14 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2008.

[27] Calderón Carrero, J.M., ob. cit., p. 437.

[28] Párrafo 28 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E 2008.

[29] En esta línea Calderón Carrero, J. M., ob. cit., p. 466.

[30] Párrafo 57 de los comentarios al artículo 7 del MCOCD E.

[31] Párrafo 21 de los comentarios al artículo 7 del MCONU.

[32] Respecto a esto último Calderón Carrero, J. M., ob. cit., p.483.

[33] Traducción tomada del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de Julio de 2010, adaptado por el Instituto de Estudios Fiscales de España. La versión original establece literalmente que “for the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise”.

[34] En la aplicación del principio arm's length resultarán aplicables los lineamientos sobre precios de transferencia establecidos por la OCDE (OECD Transfer pricing guidelines).

[35] Párrafo 20 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010. El tema de las operaciones intra-grupo motivaron un gran debate ya que el anterior artículo 7.3 se interpretaba en el sentido de que prohibía el reconocimiento de este tipo de transacciones (Tonino, H. & Cooper, J., "Princing a hypothetical", OECD Observer, Nº 276-277, Diciembre 2009 – Enero 2010).

[36] Para un análisis más profundo ver Valente, P., "Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione: il Rapporto OCSE del 2010", in il Fisco, Nº 43 del 22 de noviembre 2010, p. 1-7000.

[37] Párrafo 23 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[38] Párrafo 30 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010. Asimismo, el párrafo 66 de los comentarios al mismo artículo establece que el artículo 7 tiene como objetivo "la localización de la potestad tributaria entre los Estados Contratantes. Dicha norma sólo sirve para localizar las ganancias y pérdidas a efectos de distribuir la potestad tributaria y no se refiere a la cuestión sobre cuáles ganancias son gravadas y cuáles pérdidas son deducibles, ya que esto es materia del derecho interno".

[39] Ver párrafos 34 de los comentarios al artículo 7 y 40 del artículo 24 del MCOCDE 2010.

[40] Párrafo 43 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[41] Párrafo 21 de los comentarios al artículo 7 del MCONU.

[42] El propio Modelo, en el párrafo 58 de los comentarios a su artículo 7, confirma que ambas disposiciones comparten los mismos caracteres: se aplican por cada Estado en relación a un ajuste hecho en el otro Estado Contratante; deben aplicarse de manera recíproca; no se aplicarán a menos que haya habido un ajuste por parte de alguno de los Estados Contratantes.

[43] Párrafo 44 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[44] Traducción tomada del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de Julio de 2010, adaptado por el Instituto de Estudios Fiscales de España. En inglés, el artículo dice textualmente lo siguiente: "Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an Enterprise of one the Contracting States and taxes accordingly profits of the Enterprise that have been charged to tax the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other".

[45] Párrafos 46 y 50 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[46] Párrafo 52 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[47] Ver Párrafos 55 y 56 de los comentarios al artículo 7 del MCOCDE 2010.

[48] Cacciapuoti, E., "I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione: tra valore di mercato e costo storico", in Rassegna tributaria Nº 1, di gennaio-febbraio 2010, p. 198.

[49] La República Federal de Brasil cuenta con los siguientes CDI: Argentina (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); Austria (aprobado mediante Decreto Legislativo 95/1975); Bélgica (aprobado mediante Decreto Legislativo 76/1972); Canadá (aprobado mediante Decreto Legislativo 28/1985); Chile (aprobado mediante Decreto Legislativo 331/2003); (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); China (aprobado mediante Decreto Legislativo 85/1992); Corea (aprobado mediante Decreto Legislativo 205/1991); Dinamarca (aprobado mediante Decreto Legislativo 90/1974); Ecuador (aprobado mediante Decreto Legislativo 74/1981); España (aprobado mediante Decreto Legislativo 62/1975); Filipinas (aprobado mediante Decreto Legislativo 198/1991); Finlandia (aprobado mediante Decreto Legislativo 35/1997); Francia (aprobado mediante Decreto

Legislativo 87/1971); Hungría (aprobado mediante Decreto Legislativo 13/1990); India (aprobado mediante Decreto Legislativo 214/1991); Israel (aprobado mediante Decreto Legislativo 931/2005); Italia (aprobado mediante Decreto Legislativo 77/1979); Japón (aprobado mediante Decreto Legislativo 43/1967); Luxemburgo (aprobado mediante Decreto Legislativo 78/1979); México (aprobado mediante Decreto Legislativo 58/2006); Noruega (aprobado mediante Decreto Legislativo 50/1981); Países Bajos (aprobado mediante Decreto Legislativo 60/1990); Perú (aprobado mediante Decreto Legislativo 500/2009); Portugal (aprobado mediante Decreto Legislativo 188/2001); República Checa (aprobado mediante Decreto Legislativo 11/1990); Sudáfrica (aprobado mediante el Decreto Legislativo 301/2006); Suecia (aprobado mediante Decreto Legislativo 93/1975) y Ucrania (aprobado mediante Decreto Legislativo 66/2006).

[50] Vale aclarar que ninguno de los Convenios fue suscrito al amparo de las nuevas modificaciones del MCOCDE ya que todos ellos tienen fecha anterior a la nueva redacción de su artículo 7.

A Revista Cognitio Juris não se responsabiliza pelos ideários, conceitos, apreciações, julgamentos, opiniões e considerações lançados nos textos dos artigos. Os textos são de inteira e exclusiva responsabilidade de seus autores.